

dade e da garantia de acesso à informação, bem assim, o *princípio da precaução*, cristalizado no Princípio 15 da Declaração do Rio, reafirmado pela Convenção sobre Diversidade Biológica e pelo Protocolo de Cartagena sobre biossegurança (Montreal, em janeiro de 2000), sobre a *necessidade imperiosa do processo de licenciamento prévio, para a liberação de organismos geneticamente modificados*, tanto em caráter experimental quanto para as finalidades comerciais, exigindo a realização do EIA/Rima, *como instrumento material da precaução*, para que sejam permitidas quaisquer sementes ou produtos transgênicos, no meio ambiente.

A simples rotulagem, informando o consumidor sobre a natureza transgênica do produto (Decreto 4.680, de 14/04/03), não dispensa a realização prévia do EIA/Rima, na fase própria, como direito do consumidor a uma informação completa e segura, nos termos da Lei 8.078/90 (CDC).

Verifica-se, portanto, que o *princípio da precaução* é imperativo constitucional, que materializa a tutela cautelar do meio ambiente, por meio de indispensável *estudo prévio de impacto ambiental*, a ser realizado por *competente e imparcial equipe multidisciplinar*, para o plantio e a comercialização da soja transgênica (*round up ready*), bem assim, para liberação de qualquer organismo geneticamente modificado, nas vertentes do meio ambiente, como *garantia fundamental das presentes e futuras gerações*.

Notas:

¹ RIOS, Aurélio Virgílio Veiga, in *Princípio da Precaução* – Obra Coletiva, organizada por Marcelo Dias Varella e Ana Flávia Barros Platiau – Editora Del Rey, Belo Horizonte, 2004, p. 382.

Tratamento Jurídico dos Juros nos Atrasos de Pagamento do Poder Público, à Luz do § 1º do art. 342 do Regulamento do Imposto de Renda

Ives Gandra da Silva Martins*

Antes do exame do art. 342, § 1º, do RIR, mister se faz um exame preambular do que representa a hipótese de imposição do Imposto sobre a Renda, à luz da lei complementar, que explicita o pensamento do constituinte e condiciona a atuação do legislador ordinário. Somente após, passarei à análise do referido dispositivo, dos motivos de sua adoção e das exceções explícitas e implícitas à não-exclusão de juros não pagos no prazo, do lucro líquido da pessoa jurídica¹.

O art. 43 do Código Tributário Nacional contém a seguinte dicção:

* Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e presidente do Centro de Extensão Universitária.

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 16, n. 6, jun. 2004

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

No que interessa para este estudo, o que de mais relevante apresenta, o comando normativo, é a perfilação do fato gerador, no discurso complementar, em sua dupla natureza de hipótese impositiva e de concreção fática, ou seja, de que corresponde à “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”².

Na sequência, explicita as duas categorias de “disponibilidades” tributáveis, a saber a: a) renda e b) proventos de qualquer natureza, dividindo a renda em 3 tipos de aquisição, aquelas decorrentes de: a) trabalho; b) capital; c) conjunção de ambos; e os proventos de qualquer natureza, com uma única espécie, ou seja: d) acréscimos patrimoniais não produtos do capital, do trabalho ou da conjunção de ambos ³.

Por outro lado, na definição de “aquisição econômica ou jurídica” já se travou, nas décadas de 70 e começo de 80, acirrado debate, parcela substancial dos doutrinadores entendendo que apenas a aquisição de disponibilidade econômica, real, fática seria sujeita à incidência de IR.

Eu mesmo mostrei a contradição existente em termos na expressão “aquisição de disponibilidade econômica e jurídica”, como se a econômica não fosse jurídica, dizendo:

A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é acientífica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção.

O fato gerador é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.

Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma *aquisição*. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora

outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponible do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação “jurídica” é tornar o gênero, espécie ⁴.

Organizei, neste sentido, o XI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, para esclarecer os limites das hipóteses impositivas, tendo uma plêiade de tributaristas de todo o Brasil concluído que:

Que se entende por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza?

Resposta: Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva.

Aquisição de disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico (maioria).

Obs.: minoria expressiva entende que a distinção entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é criticável e deve ser abolida, pois uma e outra se confundem ⁵.

Deste simpósio participou um dos autores do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, Gilberto de Ulhôa Canto, que assim definiu a referida hipótese:

Sendo assim, para efeitos de correta configuração do fato gerador e da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza como enunciados nos arts. 43 e 44 do CTN, dever-se-ia, em princípio, considerar como tributável apenas o valor que se adiciona positivamente ao patrimônio do contribuinte, pois os dispositivos falam em “acréscimos de patrimônio”, indicando que à sua incidência somente importam as alterações para mais ⁶.

Alega-se que o art. 116 completaria o perfil do referido tributo, ao determinar que:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II. tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de Direito aplicável ⁷.

Apesar do muito que se escreveu a respeito, estou convencido que o art. 116 não descaracteriza que apenas a “real aquisição de disponibilidade econômica” pode ser fato gerador do Imposto sobre a Renda, não sendo as duas hipóteses senão as duas faces da mesma moeda.

Com efeito, o inciso I cuida da conformação fática da ocorrência de uma “aquisição de disponibilidade” em que “as circunstâncias materiais necessárias”, ou seja: “a aquisição a que se refere o art. 43 de capital, de trabalho, da conjunção de ambos ou acréscimos não decorrentes de uma das 3 hipóteses” geram os efeitos que lhe são próprios, ou seja: os efeitos que estão na lei ⁸.

Sendo, o princípio da legalidade, o mais relevante princípio do Direito Tributário, ao ponto de estar enunciado no inciso I do art. 150 da Lei Suprema, os “efeitos materiais que lhe são próprios” só podem ser “os efeitos legais”. Se não houver previsão legal –pelo impedimento da analogia impositiva, estabelecido pelo art. 108, § 1º, do CTN – não haverá efeitos próprios aplicáveis à aquisição de disponibilidade econômica ⁹.

Só a “aquisição econômica” que estiver prevista em lei é possível de ser tributada, o que vale dizer, a denominada situação de fato, de rigor, é uma situação nitidamente jurídica.

Por outro lado, a situação jurídica é nitidamente uma situação de fato. O fato econômico é aquele que atrai a incidência, desde que prevista em lei.

O discurso de que a situação jurídica ocorre no momento em que “esteja definitivamente constituída” acrescentando: “nos termos da lei”, à evidência, só pode se referir às mencionadas aquisições de disponibilidade decorrentes:

- a) do produto do capital,
- b) do produto da renda,
- c) da conjunção de ambos e
- d) de acréscimos não compreendidos nas hipóteses anteriores.

Ora, a própria expressão “acrécimos” nitidamente define o que seja a “aquisição de disponibilidade econômica”.

Se, portanto, o inciso II do art. 43 declara que os proventos são “acréscimos não compreendidos no inciso anterior”, declara, por decorrência, que o inciso anterior é constituído de “acréscimos patrimoniais”, de tal maneira que apenas de “aquisição econômica” cuidou o legislador complementar.

Em outras palavras, se o art. 43 faz menção à “aquisição jurídica”, declarando que o imposto incide sobre “acréscimos patrimoniais” explicitados nos incisos I e II, de rigor, cuida de uma situação de fato representada pela “aquisição econômica decorrente de acréscimos” e de sua “situação jurídica” permitida em lei ¹⁰.

Em nenhum momento, o legislador complementar pretendeu tributar um “não -acrécimo”, uma “não-renda”, um “não-provento” como fato gerador, como hipótese impositiva do Imposto sobre a Renda, pois não haveria como compatibilizar o conteúdo do vocábulo “acréscimos” – constante da dicção do art. 43 do CTN – , *que sempre implica situação fática*, com previsão “infracomplementar”, de legislação ordinária, admitindo que, para a situação jurídica, os “acréscimos” seriam irrelevantes ¹¹.

Parcela ponderável da doutrina não vê, portanto, nas duas hipóteses do art. 116, senão duas faces da mesma moeda, objetivando compatibilizar acréscimos de tributação ainda não transformados em acréscimos materiais, por exclusiva deliberação do adquirente da disponibilidade, como ocorre nos regimes de competência das pessoas jurídicas.

Mesmo assim, há quem defenda – já com decisões dos Tribunais Superiores, inclusive negando a subida de recurso extraordinário ao STF – que a mera titulação, sem condições materiais de se concretizar, não constitui hipótese impositiva do Imposto sobre a Renda, como na decisão que abaixo transcrevo sobre notas promissórias *pro soluto*, em que, nada obstante a irreversibilidade da operação, decidiu o antigo TRF, que:

Despacho. Trata-se de recurso extraordinário manifestado pela União Federal, com fundamento no art. 119, inciso III, letra *a* da Constituição Federal, contra acórdão da egrégia 5ª Turma deste Tribunal, cujo enunciado proclama:

Tributário. IR. Disponibilidade de renda. Inteligência do art. 43 do CTN.

A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda.

(....)

O Sr. Ministro-Relator Justino Ribeiro, no seu voto contrário à União Federal, no qual se reporta a dois arestos de que foi relator, transcreve, como
Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 16, n. 6, jun. 2004

ponto fulcral de sua argumentação, após reproduzir o art. 43 do Código Tributário Nacional, o tópico de pronunciamento seu, anterior na AC 46.904 – RJ, pois embora os fatos fossem outros, era o mesmo o tema de Direito discutido: “Vê-se que o Código fala em disponibilidade da renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade *jurídica* e *econômica*, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente da entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil) de posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos.

(....)

Antes disto, tinha ela apenas direito de crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não se confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda (grifos meus) ¹².

Por fim, é de se lembrar que o art. 117 do CTN, ao falar em condições resolutive ou suspensiva, só admite a hipótese impositiva, em sendo afastada a condição suspensiva ou em ocorrendo a condição resolutive, o que vale dizer, em havendo “renda ou proventos” ¹³.

No campo do presente estudo, não cabe, todavia, considerações mais pormenorizadas sobre a hipótese, pelo prisma de que o espírito do legislador ordinário foi o de “não tributar acréscimos não realizados”, “disponibilidades não adquiridas”, “rendas inexistentes”, como demonstrarei na seqüência.

Esta introdução objetivou, apenas, dar o perfil exato do que seja a hipótese impositiva do Imposto sobre a Renda (art. 153, inciso III), à luz da lei explicadora da Carta Magna, que é o Código Tributário Nacional.

Neste estudo, o que interessa é descobrir a *intentio legis*, o conteúdo exegético do art. 342 do RIR (Lei 9.430/96), assim como do art. 340 a que se vincula, para poder dar a resposta que me parece mais adequada à consulta referida.

Um segundo aspecto merece também consideração preambular, este referente ao princípio da moralidade no Direito Público e, por consequência, no Direito Tributário.

Tenho escrito ser o mais relevante dos cinco princípios da Administração Pública (legalidade, publicidade, impessoalidade e eficiência). De rigor, não deveria sequer ser mencionado, pois toda a Administração Pública destinada a servir o cidadão, deve, necessariamente, se pautar pelo princípio da moralidade pública ¹⁴.

Neste sentido, tem a doutrina valorizado o primado do interesse público sobre o privado.

Não se desconhece as dificuldades decorrentes da alta taxa de juros imposta pelo governo federal para Estados e Municípios com efeito devastador na admi-

nistração da dívida pública destas unidades federativas. Sendo das mais elevadas, senão a mais elevada taxa de juros do mundo, sua definição exclusiva pelo Banco Central, CMN e Copon termina por gerar um custo administrativo para Estados e Municípios, o mais das vezes despreparados para enfrentá-lo.

Não discuto aqui a política de juros para controlar a inflação, na clássica teoria de Fischer pela qual os juros são determinados pela oportunidade de investir e a impaciência de gastar¹⁵. À evidência, taxa de juros elevados, de um lado, não dá fôlego aos preços e, de outro lado, mantém a economia em baixo nível de atuação, com o que a inflação não corre risco de explodir¹⁶.

É, todavia, corrosiva para as administrações públicas e para as empresas privadas, porque implicam mais tributos para a sociedade do que deveria suportar e envolvem os governos regionais e locais em endividamentos, que, muitas vezes, levam as empresas à falência e o Poder Público a inadimplibilidade orçamentária.

Quase sempre o aumento de juros provoca recessão e maior tributação para compensar a perda de receita decorrente, o que gera um círculo vicioso, em que se estanca o desenvolvimento, de um lado, e, de outro, se cria a permanente necessidade de aumento impositivo, para tornar administrável o Poder Público.

Há muitos anos, defendo teoria de redução da carga tributária condicionada à manutenção de preços estáveis para gerar competitividade e crescimento econômico, com o que, sem inflação, com alíquotas menores, haveria maior arrecadação.

Sua administração, todavia, exigiria autoridades competentes, como foram Roberto Campos e Octávio Bulhões, em 64 a 67, que a adotaram. Para autoridades federais não criativas, a fórmula “fischeriana” garante uma estabilidade monetária à custa do desenvolvimento e de elevada taxa de desemprego para reprimir a inflação – que pode, entretanto, ao explodir, gerar crises semelhantes àquela que a Argentina viveu no início do século¹⁷.

O certo, todavia, é que as autoridades regionais e locais, ficam, na linguagem interiorana, como “bois de tranco”, – são os bois que, nas juntas de quatro bois, ficam na fila detrás, não conduzindo o carro, mas recebendo seu choque, sempre que um obstáculo aparece –, sofrendo o impacto das altas taxas de juros, que não definem, mas são obrigadas a suportar.

Ora, pelo princípio da moralidade pública, não é legítimo que serviços prestados ao Estado – no caso, ao Estado – que não foram pagos por fatores, o mais das vezes, alheios à sua gestão, como no caso da administração de serviço da dívida – venham seus prestadores a ser punidos duas vezes, ou seja, por terem gasto seus próprios recursos para prestar tais serviços, nada recebendo, e, ainda, serem obrigados a pagar Imposto sobre Renda, como se renda tivessem recebido.

Nada fere mais o princípio da moralidade pública, como exigir, o governo federal, tributo sobre “renda inexistente”, decorrente do não-pagamento de serviços prestados e não adimplidos, por impossibilidade material dos governos sujeitos à política monetária exclusiva da União. Em outras palavras, gera, a União, a impossibilidade material de o Estado pagar o serviço – impondo taxas de juros elevadas – e pretende que a “não-renda”, a “não-aquisição de disponibilidade econômica” seja tributada, como se renda fosse decorrente da prestação de serviços ¹⁸.

Esta maculação do princípio da moralidade já foi detectada, no Simpósio Nacional de Direito Tributário, subordinado ao tema “O princípio da moralidade no Direito Tributário”, tendo o plenário concluído que:

1) Qual o alcance e o conteúdo do princípio da moralidade administrativa, constante do art. 37 da CF, a ser seguido pelos agentes fiscais no exercício de suas funções?

(....)

O princípio da moralidade administrativa definido como aquele que determina que a atuação da Administração Pública visa à realização do bem comum, deve sempre permear os atos dos agentes públicos, inclusive quando aplicam outros princípios constitucionais, como o da legalidade, o da impessoalidade, o da publicidade é impedir atos que impliquem atraso ou desvio de poder.

(....)

4) Fere o princípio da moralidade o fato de o Fisco: a) atrasar ou discutir a devolução de quantias recebidas indevidamente a título de tributos, com jurisprudência pacificada, quando não compensáveis; b) exigir tributos sobre operações celebradas com o Poder Público e que não foram por este adimplidas?

(....)

Sim. Ambas as condutas indicadas ferem o princípio da moralidade administrativa ¹⁹.

Ministros e desembargadores presentes concordaram que tal atuação aética não pode ser hospedada pelo Direito Tributário brasileiro de tal maneira que a pretendida exigência, sobre não ter respaldo na lei complementar – que só permite que “renda”, constituída de “efetivo acréscimo patrimonial”, seja tributada – fere, também, princípio basilar da Administração Pública, que é aquele da moralidade, podendo, inclusive, ensejar ação de indenização, nos termos do § 6º do art. 37 da Constituição Federal, por prejuízos causados pela União. Está o dispositivo assim redigido:

§ 6º As pessoas jurídicas de Direito Público e as de Direito Privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra

o responsável nos casos de dolo ou culpa ²⁰, lembrando-se que o funcionário que lhes der causa, por culpa, estará sujeito à ação de regresso imprescritível (art. 37, § 5º) ²¹.

Um terceiro aspecto merece ser examinado.

É que, exigindo o art. 342, § 1º, do RIR, ação judicial para excluir do lucro líquido juros não recebidos, no momento em que tal ação fosse iniciada contra o Poder Público – no caso concreto, o Estado – terminaria tendo um reflexo negativo na própria Administração do Estado, que encontraria mais dificuldades na contratação de novos serviços ou na obtenção de financiamentos para rolagem de dívidas, com juros definidos exclusivamente pelo governo federal.

Desta forma, a bem do interesse público, muitos governos estaduais não são acionados para pagar suas dívidas. Age, seu criador, assim para prestar um serviço à comunidade, que não pode ser prejudicada por uma interpretação apenas literal – a mais frágil técnica exegética no Direito – de dispositivo que prejudicaria o povo, ao dificultar a governabilidade do Estado ²².

Estou convencido de que o fato de não ingressarem com a ação judicial para cobrança de serviços já prestados e não pagos pelo Poder Público, com o único intuito de não prejudicar a administração do Estado, não pode ser punido, com exigência de imposto ilegal (não há aquisição de disponibilidade econômica).

Colocadas tais premissas, passo a analisar o conteúdo do § 1º do art. 342, assim redigido:

Ressalvadas as hipóteses das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 1º do art. 340, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito.

De rigor, o sentido do § 1º foi o de evitar fraudes, conluíus entre credores e devedores de obrigações fictícias.

Como o *caput* do artigo permite que, após dois meses, se exclua o valor do crédito não pago, à evidência, poder-se-ia constituir uma conta de “receitas fictícias não saldadas” para excetuar “renda” pretendida, exclusivamente objetivando ofertar ao mercado impressão de que a empresa estaria com boa penetração no mercado, apenas tendo alguns clientes em atraso ²³.

Em verdade, a essência do § 1º do art. 342 reside no art. 340. Qual foi o intuito? Qual a razão de ser do dispositivo? Está assim redigido:

Art. 340 As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei 9.430/96, art. 9º).

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei 9.430/96, art. 9º, § 1º):

I – em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II – sem garantia, de valor:

a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não-pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas *a* e *b* do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei 9.430/96, art. 9º, § 2º).

§ 3º Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei 9.430/96, art. 9º, § 3º).

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (Lei 9.430/96, art. 9º, § 4º).

§ 5º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo (Lei 9.430/96, art. 9º, § 5º).

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei 9.430/96, art. 9º, § 6º)”.

A intenção foi, evidentemente, modificar o sistema de provisão para presumíveis credores duvidosos até um determinado limite, para o sistema da real provisão dedutível necessária, sem limite.

A evolução da legislação brasileira objetiva assegurar a verdade material, isto é, a provisão poderá ser constituída sem limite, para que apenas se tribute a renda efetiva e não uma “não-renda”, um “não-acrécimo”, uma “não-aquisição de disponibilidade”.

A busca da verdade material levou, evidentemente, a “presumível dedutibilidade das provisões para credores duvidosos”, a ser substituída pela ocorrência efetiva de inadimplência, em cada hipótese e sua dedutibilidade, o que, nitidamente, o art. 340 sinaliza. Tanto é que apenas formaliza a exigência de procedimento judicial para créditos superiores a R\$ 30.000,00, visto que, para créditos menores, a ação judicial seria por demais onerosa.

Ora, o *caput* do art. 342 reitera o princípio.

Como se percebe, por tudo que venho expondo, a alteração provocada pela Lei 9.430/96 foi buscar a verdade material, permitindo a dedutibilidade e buscando evitar a fraude ²⁴.

É este, de rigor, o espírito do artigo (exclusão de juros do lucro líquido), apresentando duas hipóteses, a saber:

a) valores até 30 mil reais (letras *a* e *b* do § 1º do art. 340) registro como perda, com procedimentos não onerosos;

b) registro como perda condicionado ao início de procedimento judicial para recebimento do crédito, para valores de maior porte.

Claramente, não impôs, repito, para os créditos até 30.000 reais, o procedimento judicial porque seria oneroso – às vezes, mais do que continuar mantendo seus procedimentos normais – e exigiu, para valores acima daquela importância, o início dos procedimentos judiciais.

Percebe-se, claramente, que o procedimento judicial é determinado com o único intuito de demonstrar que o crédito é real e não fictício.

Assim é que, no momento em que o devedor é citado, fica a credora isenta de adicionar os juros ao lucro líquido, devendo, todavia, a empresa devedora adicionar ao lucro líquido o débito vencido e não pago. Desta forma, será punida a empresa devedora, devendo pagar Imposto sobre a Renda por uma dívida contraída e não paga, com o que é, nitidamente, desestimulada a continuar inadimplente ²⁵.

Mais do que isto, poderá, todavia, deixar de adicionar tais juros ao lucro líquido, no período de apuração em que ocorra a quitação da dívida ²⁶.

Como se percebe, com clareza, o Fisco ou receberá Imposto sobre a Renda do credor ou do devedor, desestimulando possam “operações fictícias ser forjadas” com dívidas nunca cobradas, porque inexistentes, que poderiam ter reflexos na economia da empresa (balanços inflados perante bancos, objetivando conseguir vantagens). Nitidamente, o objetivo maior – diria único – é desestimular a fraude, conluio, atitudes dolosas, fazendo com que os credores ou os devedores paguem o Imposto de Renda devido.

Nesta linha de raciocínio, isto é, da *intentio legis*, quanto às relações entre empresa e Poder Público, não há que se falar de fraude ao Fisco, a credores ou a terceiros.

Como já alertado, no curso do presente estudo, muitas vezes a entidade federativa pode desejar pagar suas obrigações, mas não encontra recursos suficientes para fazê-lo, risco de ter que retirá-los de atividades essenciais do Estado ²⁷.

Sempre que o atraso é superior a dois meses, tal atraso decorre, quase sempre, das dificuldades orçamentárias, razão pela qual, o intuito lesivo ao Fisco inexistente.

Ora, se não existe, a questão só pode ser interpretada à luz do CTN, que não permite que uma “não-renda”, uma “não-aquisição de disponibilidade” um “não-acrécimo” seja tributado, como se base de cálculo fosse para incidência do tributo sobre a renda ²⁸.

Nitidamente, a necessidade de entrar-se em juízo, objetivando receber dívida existente, poderá não ser a melhor solução – quando não, a pior solução – que virá, inclusive, a dificultar, ainda mais, a situação da devedora pública, pelos reflexos de sua imagem no mercado, que poderá se deteriorar com uma ação desta natureza.

E, no caso, tanto maior o impacto seria, no momento que se sabe que os governos estaduais sofrem as conseqüências, em sua dívida, de política monetária severíssima da União, a qual terminaria por tirar vantagens – na linguagem jurídica e não ofensiva – da “própria torpeza”, ao inviabilizar, de um lado, pela política de juros, que os governos estaduais e municipais paguem o que devem, e de outro lado, beneficiar-se por ter gerado o problema, com Imposto sobre a Renda sobre uma operação “sem renda” ²⁹.

Parece-me, pois, que a leitura correta, neste campo, só pode ser aquela de que o § 1º do art. 342 não se aplica a tais operações, podendo, a empresa contratante, beneficiar-se da exclusão dos juros – não praticou operação sujeita a fraude –, visto que não entrando com ação judicial, beneficia o governo do Estado a que está servindo (com indiscutível e exclusivo prejuízo financeiro) deixando de desfigurar a imagem do Poder Público, sobre não ferir direito da União. O princípio da moralidade impede, pois, que a União venha a beneficiar-se de problemas em grande parte gerado ao Estado por sua política de juros elevados ³⁰.

Nem se diga que o art. 173 da CF impõe que as regras tributárias sejam iguais para as empresas públicas e privadas, por duas razões:

a) o Estado, contratante e inadimplente, não é pessoa privada;

b) os contratos firmados quase sempre requerem o regime do art. 175 da CF, e não do 173 ³¹.

Com efeito, já escrevi que, pelo prisma da dualidade da iniciativa econômica, os dois regimes não se confundem:

Ora, em nenhum momento o art. 173 comporta a exploração de serviços públicos, mas apenas a exploração de atividades econômicas – daí a prevalência do Direito Privado –, lembrando-se de que o § 1º, na redação da EC 19/98, refere-se à exploração de atividade econômica de:

- a) produção de bens;
- b) comercialização de bens; ou
- c) prestação de serviços sem qualquer adjetivação.

Ocorre que, repetidas vezes, o Estado pode intervir em área de prestação de serviços ou comercialização de bens por interesse coletivo relevante ou imperativos de segurança nacional sem que tais serviços ou circulação de bens possam ser considerados serviços públicos, como, por exemplo, já aconteceu durante a Segunda Guerra Mundial, em que houve período de racionamento de alimentos (leite, pão etc.). Poderia, se quisesse, criar empresas para explorar tais atividades. Mais recentemente, na importação da borracha, instituiu a contestada Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha (TORMB), para regularizar segmento descompassado da economia. Durante o conflito de 1939/1945, a distribuição de combustíveis passou a ser de segurança nacional, assim como a produção da borracha. E a “Petrobrás” surgiu, no fim da década de 40, como imperativo de segurança nacional, sem que se possa dizer que a extração, a produção e a comercialização de combustíveis sejam serviços públicos.

Dessa forma, a dicção constitucional sinaliza que imperativos de segurança nacional e interesse público relevante podem conformar exploração de atividades econômicas que impliquem serviço, no texto constitucional, sem que sejam necessariamente públicos.

O segundo regime jurídico para atuação do Estado na prestação de serviços públicos com densidade econômica desenhado está no *caput* do art. 175 da CF, com o seguinte discurso: “Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos” (grifos meus).

Aqui, ao contrário do § 1º do art. 173, nitidamente o constituinte fala em serviços públicos e não apenas em serviços, sendo este regime de Direito Administrativo, devendo, por consequência, as empresas privadas que nele atuem seguirem as estritas regras daquele ramo da árvore jurídica.

Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao Direito Privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao art. 173 ³².

Não se aplica, pois, à hipótese, o § 1º do art. 173 da Constituição Federal, visto que se cuida, no caso concreto, de regime jurídico de Direito Administrativo, e não Direito Privado, cuja contratação se dá exclusivamente por concessão, permissão ou autorização.

Esta é a razão pela qual concluo, entendendo que, embora seja tema polêmico, a “interpretação literal” do § 1º do art. 342 do RIR não é a melhor, devendo ser a interpretação sistemática aquela que se aplique ao presente estudo, com o que:

a) “uma não-renda”, um “não-acrécimo”, uma “não-disponibilidade econômica” não podem ser incididos pelo Imposto sobre a Renda;

b) o “princípio da moralidade administrativa” não pode ser tísado, para exigir-se tributo em operação, na qual contratantes seriam sempre prejudicadas – na mais absoluta boa-fé – pelos Estados, deles não recebendo o que têm direito, no prazo, lembrando-se que a inadimplência do Poder Público decorre, em parte, da política monetária da União;

c) empresas que decidem não ingressar em juízo – sem que isto represente qualquer renúncia a direito de acionar, no futuro, o Poder Público –, objetivam não dificultar a administração dos governos, que teriam mais problemas, ainda, em saldar suas dívidas ou outros financiamentos;

d) o regime da relação estabelecida entre governos e empresas estatais, é aquele definido pelo art. 175 da CF, pertinente ao Direito Público, e não do art. 173 – e em que não pode haver distinção entre as empresas –, próprio do Direito Privado.

Entendo, pois, ser possível, numa leitura não “gramatical”, mas “sistêmica” do art. 342 do RIR, adotar-se a exclusão dos juros não pagos do lucro líquido após dois meses, sem necessidade de medida judicial, por se tratar de relação de Direito Público³³.

Notas

¹ Antônio Ailton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Sousa Costa e Victor Hugo I. de Mello Castanho comentam as alterações promovidas pela Lei 9.430 sobre a provisão para credores duvidosos, dizendo: “1 - Perdas no recebimento de créditos - A nova sistemática de dedução das perdas no recebimento de créditos implementa uma revisão conceitual no tratamento da clássica provisão para créditos de liquidação duvidosa, substituindo os critérios de provisionamento antes baseados em percentuais e médias históricas, pelo reconhecimento de perdas efetivas.

Em muitas situações, as ditas perdas efetivas são aferidas por presunção, mas sempre vinculadas a critérios objetivos e, o mais importante, tais critérios seguem um princípio básico: a graduação da inadimplência.

Em resumo, substituiu-se a mera expectativa de perdas globais (provisão clássica) pelo reconhecimento de perdas exteriorizadas na inadimplência já comprovada.

A inadimplência é condição imprescindível para o reconhecimento da perda, independente do valor do crédito.

A nova sistemática, seleciona e trata os créditos a partir de três fatores básicos: a) valor do crédito; b) graduação do risco; e c) iniciativa de cobrança” (*Regulamento do Imposto de Renda 2003*, FiscoSoft Editora, 2003, SP, p. 715).

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 16, n. 6, jun. 2004

² Escrevi, ao comentar o art. 153, inciso III, da Constituição Federal que: “Os arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional aplicam-se, por inteiro, à nova redação do Texto Maior, visto que sua estrutura nuclear não foi alterada, mas apenas o que diz respeito às mordomias.

O 11^o Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária estudou, em profundidade, pelos autores do 11^o Caderno de Pesquisas Tributárias, a conformação constitucional e complementar do referido imposto, tendo concluído que, por aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos, se entende a obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva, e por aquisição de disponibilidade econômica, a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entradas para o patrimônio do adquirente por ato ou fato gerador.

A conclusão do plenário objetivou conciliar o discurso constitucional com o complementar, na realidade nacional.

Pela referida conclusão e pelo que esculpido está o Texto Constitucional não se pode criar hipóteses de incidência do Imposto sobre a Renda concernentes a fato sem densidade econômica de renda. Exemplo de violação ao princípio é a ficção jurídica pela qual o comodato se transforma em locação e, apesar de não gerar renda, a legislação ordinária oferta-lhe tal tratamento. Parece-me ser inconstitucional tal disciplina injurídica de incidência do IR” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6^o v., tomo I, Ed. Saraiva, 2^a ed., 2001, p. 284/285).

³ José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir “fluxo” de “acréscimo” identifica o “acréscimo” como “acumulação” (visão estática) e a “entrada” (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acréscimo, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim se expressa o eminente jurista: “O sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão ‘proventos’ é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão ‘renda’ quanto a ‘proventos’ implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido” (*Imposto de Renda*, APEC, p. 2 a 21) .

⁴ *Caderno de Pesquisas Tributárias v. 11*, O fato gerador do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, Ed. Resenha Tributária/CEU, 1986, p. 265/267.

⁵ *Caderno de Pesquisas Tributárias v. 12*, Do lançamento, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1987, p. 413/414.

⁶ *Caderno de Pesquisas Tributárias v. 11*, Co-edição CEEU/Ed. Resenha Tributária, 1986, p. 9.

⁷ Luiz Alberto Gurgel de Faria escreve: “A regra começa com uma observação importante: ‘Salvo disposição de lei em contrário’, significando que o legislador, ao estabelecer as diversas situações que irão configurar o fato gerador, tem liberdade para a escolha do tempo em que o mesmo poderá ser tido como concretizado. Caso não utilizada tal faculdade, observa-se, então, os comandos do preceptivo em comento.

No caso das situações que não estejam disciplinadas em outras normas do ordenamento jurídico (situações de fato), a partir do ‘momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe(s) são próprios’, considera-se ocorrido o fato gerador. Nessa categoria de situações se enquadram, *v.g.*, a industrialização de produtos, a percepção de renda etc.

Já nas situações que estejam regulamentadas no Direito positivo (situações jurídicas), constituindo, na verdade, institutos jurídicos, o fato gerador se dá quando elas estejam definitivamente constituídas. No rol dessas situações podem ser elencadas: transmissão *causa mortis* de bens e direitos; doações; transmissão *inter vivos* de bens imóveis, dentre outras” (*Código Tributário Nacional comentado*, coordenação Wladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 486/487).

⁸ Celso Bastos ensina: “Este artigo sob comento explica que se considera ocorrido o fato gerador em duas situações: a de fato e a jurídica.

Ives Gandra Martins observa que um dos pontos mais difíceis do Direito Tributário é como entender a ocorrência do fato gerador à luz daqueles fatos geradores que não são instantâneos e à luz do art. 116 do CTN. Diz o renomado tributarista: “A doutrina tem dividido os fatos geradores em instantâneos e complexivos. Instantâneos são aqueles em que todos os elementos de sua composição se extinguem praticamente no momento de sua ocorrência. Quando vendo uma mercadoria e esta sai do
Revista do Tribunal Regional Federal da 1^a Região, v. 16, n. 6, jun. 2004

estabelecimento, naquele momento ocorreu o fato gerador do ICM ou ICMS. Já no Imposto sobre a Renda, principalmente em relação às pessoas jurídicas, onde temos apurações periódicas, à evidência, o fato gerador é complexo.

Quanto ao art. 116, para mim, tanto a situação de fato como a situação jurídica, na verdade, representam a necessidade de ocorrência de fato gerador. O art. 114 é que equaciona a polêmica provocada pelo art. 116. Este está vinculado ao disposto no art. 105 do CTN, que faz menção a fato gerador pendente. Mas, embora a legislação que lhe seja própria é aquela do momento da sua ocorrência, a obrigação tributária desse fato só acontecerá nos termos em que a lei determinar. Esta é a razão pela qual a situação de fato é aquela sobre a qual incidirá necessariamente uma situação jurídica, a lei aplicável. Não há fato ao qual o Direito não seja aplicável. Para mim, o art. 116 é uma reprodução sofisticada do 114, que em última análise poderia ser assim resumido: o que a lei ordinária definir em conformidade com a lei complementar sem violar a Constituição é a imposição tributária'.

Paulo de Barros Carvalho faz também referência à defeituosa redação do artigo supracitado. Para suprir-lhe a deficiência, oferece a seguinte interpretação: 'Descorreu.... da forma, deixando prosperar erro jurídico grosseiro, ao diferenciar as situações de fato e as situações jurídicas, sabendo que as primeiras (situações de fato), uma vez contempladas pelo Direito, adquiriram a dignidade de situações jurídicas.

Da forma como prescreveu, parece até admitir que existam conjunturas de fato, disciplinadas pelo Direito, mas que, mesmo assim, não podem ser consideradas situações jurídicas.

É de ciência certa a afirmação de que uma circunstância de fato, prevista em norma do Direito positivo, será sempre um fato jurídico, quer em sentido *lato*, quer em acepção estrita, pois consiste num acontecimento, em virtude do qual as relações de direito nascem e se extinguem, no conceito de Clóvis Beviláqua. E não nos deparamos, ainda, com a discordância de qualquer autor, no que respeita a esse ensinamento. Sobre ele há absoluta unanimidade" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ed. 2002, Ed. Saraiva, p. 160/161).

º O art. 108, § 1º, está assim redigido: "O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei". Antônio J. Franco de Campos assim encerra seus comentários a respeito: "Evidentemente, a garantia contida no art. 153, § 29 (CF de 1988, art. 150, III, h), objetiva assegurar ao cidadão a plenitude de seus direitos com exclusão do arbítrio pelo poder. Ligada à legalidade temos a teoria do fato gerador. Na clássica definição de Hensel, o fato gerador do imposto é a totalidade dos pressupostos abstratos contidos nas leis materiais tributárias, cuja ocorrência deve produzir determinados efeitos jurídicos. Não basta que exista a lei, pois a tributação deve estar conforme o fato gerador. Os efeitos jurídicos surgem da conjugação entre o fato concreto e a descrição legal.

49. Finalmente, a estrita legalidade é revelada, também, pelo art. 142, parágrafo único, do CTN, quando trata do lançamento. O dispositivo menciona a atividade administrativa, 'vinculada e obrigatória'. Mas vinculada a quê? Vinculada à lei 'no que respeita ao conteúdo e quanto à forma'. Também no Direito comparado encontramos a legalidade, e a conclusão de Ayala nos parece incensurável: a obrigação tributária decorre sempre da lei, ponto pacífico na doutrina, dogma elevado, entre nós, à categoria de norma constitucional. Por isso, a interpretação analógica 'não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei'. Ela encontra limite no princípio da legalidade" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ob. cit. v. 2, p. 128/129).

¹⁰ Hugo de Brito Machado ensina: "Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude a renda e a proventos. Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro. É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos.

E se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita do uso de imóvel, por exemplo, como pretendeu, seguindo os anteriores, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450, de 04/12/80, em seu art. 31, parágrafo único, segundo o qual era tributável 'o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, exceto quanto a dependente considerado encargo de família" (*Curso de Direito Tributário*, 22ª. ed., Malheiros Editores, 2003, p. 277/278).

¹¹ José Ruben Marone na atualização dos comentários de Henry Tilbery para o livro por mim coordenado sobre o CTN, elenca decisão do 1º C.C. na linha que adoto neste estudo: “Sobre os lindes em que se considera a aquisição de disponibilidade jurídica, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, no Processo 10.860/001.220/85-38, em Sessão de 29/07/88, Acórdão CSFR/01-0.820, ser necessária a incondicionalidade do crédito do rendimento para que se efetive a disponibilidade jurídica, sendo este o texto de ementa:

‘IRPF. Disponibilidade Jurídica de Rendimento Creditado.

O crédito de rendimento só configura disponibilidade jurídica se incondicional, isto é, se o recebimento do respectivo numerário depender exclusivamente do beneficiário, o que não ocorre na hipótese de rendimento creditado por rescisão de contrato de trabalho, pendente de homologação por sindicato, que consumou no ano subsequente, quando então se tornou disponível para efeito de tributação.

Recurso improvido” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ed. 2002, ob. cit. v. 1, p. 333).

¹² 5ª Turma do TFR, Min. Aldir Passarinho, 30/06/82, DJ 12/08/82, p. 7.542, sem recurso da União ao indeferimento da subida do STF (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 11, O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Gustavo Miguez de Mello, p. 198-200, Ed. Resenha Tributária, 1986).

¹³ O art. 117 do CTN tem a seguinte dicção: “Art. 117 Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I. sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II. sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”.

¹⁴ O art. 37 da CF no *caput* principia com o discurso: “Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”. Diogo de Figueiredo lembra que: “Com efeito, a Constituição de 1988, em quatro dispositivos, deu relevância à moralidade como princípio norteador da Administração Pública: no art. 37, *caput*, ao elencá-la entre os princípios expressos a ela dirigidos; no art. 5º, LXXIII, ao mencioná-la como condição de validade do ato do Poder Público; no art. 85, V, ao referir-se à probidade na Administração, como valor jurídico inviolável pelo presidente da República e, finalmente, no art. 37, § 4º, ao cominar com a suspensão dos direitos políticos, com a perda da função pública, com a disponibilidade dos bens e com o ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível, os atos de improbidade administrativa.

Na verdade, a moralidade administrativa, entendida como espécie diferenciada da moral comum, é uma derivação da legitimidade política e da finalidade pública, já estudadas.

É que é pela finalidade que se estabelece, entre outros limites, o que vem a ser a moralidade da atuação pública, aferida em relação a seus fins e a seus meios, mas sempre conotada à idéia de legitimidade da ação do Estado no atendimento do interesse público. A utilização de meios ilegítimos ou a traição da finalidade, que está ínsita na regra de competência, é que caracterizam a imoralidade e acarretam a anulação do ato administrativo e, ainda aí, com Cretella, pode-se afirmar que a ineficácia não decorreu imediatamente da violação da regra moral de conduta, mas mediatemente, pois, de permeio, foi violada a regra jurídica que a continha” (*Curso de Direito Administrativo*, Ed. Forense, 11ª. ed., 1996, p. 70).

¹⁵ Irving Fischer, *Teoria do juro determinado pela impaciência de gastar e a oportunidade de investir* (Ed. Abril, 1984, Série Grandes Economistas).

¹⁶ Em palestra proferida em Belo Horizonte em 1988, taquigrafada e publicada em livro, disse: “Irving Fischer criou fórmula a partir do exame de sacerdotes da Idade Média que estudaram o fenômeno da moeda. Sua fórmula é extremamente interessante. Dizia ele que a inflação decorre fundamentalmente de um descontrole da moeda e do crédito. Sua fórmula é:
$$P = \frac{MV + M1V1}{T}$$

Aqui simplifico também a fórmula, porque se tivesse que cuidar dos diversos tipos de moeda e crédito (M1, M2, M3, M4), a explicação poderia ser mais complexa e demoraria mais. Na fórmula simplificada, M é a moeda emitida e M1 a moeda escritural. Na fórmula fischeriana a quantidade de moeda multiplicada pela sua velocidade de circulação (moeda emitida), mais a quantidade de moeda escritural (aquela de emissão dos Bancos) multiplicada pela sua velocidade de circulação, dividida pelo volume de transações, oferecem o nível de preço.

Então, dizia ele, se por acaso o volume de transações ficar estável, mas houver um aumento da quantidade de moeda ou da velocidade de circulação ou da quantidade de moeda escritural ou da velocidade de sua circulação, haverá um aumento da quantidade de moeda e, automaticamente, haverá aumento do nível de preços. E o aumento do nível de preços gerará inflação. Vale dizer, se o volume de transações é o mesmo, se os produtos que se ofertam ao mercado são os mesmos, mas a quantidade de moeda aumenta ou aumenta sua velocidade de circulação, automaticamente o nível de preços aumentará e haverá inflação” (*A Constituição Brasileira 1988: interpretações*, Academia Internacional de Direito e Economia/Fundação D. Cabral, Forense Universitária, 2ª. ed., Rio de Janeiro, 1990, p. 363/4).

¹⁷ Roberto Campos escreveu: “O ‘milagre brasileiro’ do fim da década de 60 e começo dos anos 70 (1968/72) foi precedido do intenso reformismo do Governo Castelo Branco. Foram as reformas que se poderia chamar de ‘reformas de primeira geração’, visando a tarefa de *institution building* como preparação do Brasil, para a modernização capitalista: a criação do BNH e do Banco Central, o Código Tributário, a implantação do FGTS, a lei do mercado de capitais, a reforma administrativa do DL 200, a revisão do Código e da legislação de eletricidade fizeram parte desse esforço de modernização pré-capitalista” (*Desafios do Século XXI*, Ed. Pioneira, 1997, p. 25).

¹⁸ Escrevi: “E a moralidade é aquela que se vincula não só à obediência estrita da lei que deve ser aplicada, mas também à preocupação de não gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado, podendo, inclusive, ser responsabilizado o servidor, civilmente, nos termos do art. 37, § 1º, da Lei Suprema, se não agir eticamente.

Tal concepção, em matéria tributária, leva evidentemente a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir.

Sempre que uma autoridade fiscal não seguir tal perfil, estará, à evidência, violentando o princípio da moralidade e sujeita à penalidade prevista no art. 316 do CP.

A defesa do erário não pode ser ilegal, nem a fiscalização arbitrária. A função ética do agente fiscal é, de início, orientar , apenando tão-somente aqueles contribuintes que agirem de má-fé e ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções.

O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do erário, em suas relações com o contribuinte” (*Pesquisas Tributárias – Nova Série 2*, O princípio da Moralidade no Direito Tributário, 2ª. ed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 20/21).

¹⁹ *Pesquisas Tributárias – Nova Série 3*, 2ª. ed., Ed. Revista dos Tribunais/CEU, 1997, p. 528/9 e 531.

²⁰ A Desembargadora Diva Malerbi preleciona: “Indeclinavelmente, o Direito Tributário é capítulo do Direito Administrativo, de sorte que tudo que não contrastar com o específico do Direito Tributário (estudo da relação jurídica tributária) é de se lhe aplicar .

Assim, também o § 5º do art. 37 da CF, no que se refere à atuação do servidor público da Administração tributária, e o § 6º do mesmo art. 37, quando presentes os pressupostos para a sua responsabilização (do servidor público da Administração tributária), quais sejam: a) comportamentos unilaterais, lícitos ou não, comissivos ou omissivos, materiais ou jurídicos; b) ocorrência de danos lesivos; c) nexos de causalidade entre o comportamento e o dano”, concluindo: “No binômio ‘prerrogativas e restrições’ da Administração Pública, o princípio da responsabilidade do Estado dimensiona a obrigação deste de garantir ao particular a intangibilidade de sua esfera de direitos protegidos. A responsabilidade do Estado é, portanto, um instituto restaurador do direito do particular que suportou, sem causa jurídica, o dano, provocado pela atividade estatal” (*Pesquisas Tributárias – Nova Série 2*, O princípio da Moralidade no Direito Tributário, 2ª. ed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 57).

²¹ O § 5º do art. 37 está assim redigido: “A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento”.

²² Caio Mário da Silva Pereira ensina: “Há sempre necessidade de investigar a essência da vontade legislativa, não apenas na exteriorização verbal, mas naquilo que é a sua força interior e o poder de seu comando. Interpretar não é tão-somente contentar-se com o que a *letra* da lei revela, pois que, na sociedade animada pela civilização jurídica, a fórmula sacramental perdeu a validade que era o seu prestígio num estágio primitivo, em que dominava a escravidão da forma. Por isso mesmo já o romano sentenciava que *scire leges non hoc est verba earum tenere sed vim ac potestatem*.

E precisamente por ser a hermenêutica a arte de rebuscar aquele sentido vivo do preceito, é que a interpretação realiza a vivência permanente da disposição legal por um tempo que largamente se distancia do momento em que nasce” (*Instituições de Direito Civil*, volume I, 12ª ed., ed. Forense, 1990, p. 135/136).

²³ O *caput* do art. 342 está assim redigido: “Após 2 meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo”.

²⁴ Mais do que a fraude, o conluio também se caracterizaria, em face da necessidade de acordo de terceiros para formalizar operação fictícia. Maria Helena Diniz descreve o conluio como: “Conluio. 1. Direito Penal. Modalidade de co-autoria relativa aos atos preparatórios da perpetração do crime. 2. Ciência política. Conspiração. 3. Direito Civil. a) simulação; b) entendimento entre duas pessoas para prejudicar terceiro. 4. História do Direito. Trégua, em regra, entre adversários aparentes, com o escopo de enganar outrem, num processo” (*Dicionário Jurídico*, v. 1, Ed. Saraiva, 1998, p. 771).

²⁵ O § 3º do art. 342 está assim redigido: “A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei 9.430/96, art. 11, § 3º)”.

²⁶ O § 4º do art. 342 está assim redigido: “Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei 9.430/96, art. 11, § 4º)”.

²⁷ Esta é a razão pela qual a EC 31/00 instituiu novo parcelamento no pagamento das dívidas decorrentes de precatórios, estendendo o prazo para um parcelamento em 10 anos, estando assim redigido o art. 78 do ADCT: “Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos”.

²⁸ Gustavo Miguez de Mello ensina: “Entende-se por aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza a aquisição pelo contribuinte do poder de utilização, emprego, dispêndio ou investimento de imediato e sem quaisquer restrições, com plena liberdade, portanto, e que tenha por objeto o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, ou ainda acréscimos patrimoniais decorrentes de transferências de renda, nelas, portanto, não incluídas transferências de capital (doações, heranças, substituição de capital, subvenções para investimentos etc.).

A disponibilidade jurídica é de renda, e não de direito à renda, ainda que incondicional.

A disponibilidade é jurídica, conforme lição da doutrina, quando configura aquisição virtual, mas não efetiva, do poder de dispor de renda ou provento, ou melhor, quando o contribuinte já tem todas as condições necessárias para o recebimento da renda ou de proventos. O recebimento efetivo de renda ou proventos configura a disponibilidade econômica” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 11, ob. cit. p. 237/238).

²⁹ Carlos Maximiliano ensina: “313-M - *Nemo creditur turpitudinem suam allegans* (ninguém alcança acolhida alegando a própria torpeza). *Nemo de improbitate sua consequitur actionem* (ninguém consegue ação vitoriosa graças à improbidade sua).

Butera (*Simulazione*, p. 245), Ferrara (*Simulação*, tradução portuguesa, p. 377) e Demogue (*Obligations*, v. I, 169) opõem restrições a este apotegma, que é apoiado pelo art. 104 do Código Civil brasileiro. O brocardo prevalece, porém, não de modo absoluto; deve-se aplicar *cum grano salis*, com prudência, com a máxima inteligência” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, Forense, 1979, p. 261).

³⁰ O art. 104 do Código Civil pretérito continha a seguinte dicção: “Tendo havido intuito de prejudicar a terceiros ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros”.

³¹ Os arts. 173, § 1º, e 175 da CF estão assim redigidos: “Art. 173 – § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III – licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da Administração Pública;

IV – a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V – os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores”;

“Art. 175 Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II – os direitos dos usuários;

III – política tarifária;

IV – a obrigação de manter serviço adequado”.

³² *Dimensões do Direito Contemporâneo*, ed. IOB/Thomson/Pioneira, 2001, p. 7.

³³ Vicente Rao lembra, na aplicação do Direito que: “Ciência e técnica aqui se reúnem à procura da certeza, na distribuição da Justiça”.

Mas, a ciência e a técnica nada representam se o juiz, a um elevado grau de intuição humana e jurídica, não acrescentar as virtudes mais apuradas do saber e da independência.

A razão, escudada nos sentidos, disse Dante em um tópico do Paraíso, tem asas curtas, e Pascal, em lance amargo, escreveu que “o homem é um ser repleto de erros: nada lhe mostra a verdade, tudo o conduz ao erro. Os dois princípios da verdade, a razão e os sentidos, além de faltarem, com frequência, de sinceridade, reciprocamente se enganam. Os sentidos enganam a razão com falsas aparências e as próprias ilusões que lhe causam, eles as recebem de volta. As paixões da alma perturbam os sentidos e neles produzem impressões deploráveis. Mentem e se enganam, a mais não poder”, continuando: “É na aplicação do Direito que a equidade assume papel mais relevante, não só para determinar a solução mais benigna, senão, também, para provocar o tratamento igual dos casos iguais e desigual dos casos desiguais, o que importa a apuração prévia de todas as condições pessoais e reais das relações de fato.

É ainda aqui que intervém a Moral, para ditar a solução que melhor se lhe coadune; e a boa-fé, para reclamar respeito e preferência.

O paradigma do modo correto de proceder também há de ser usado e invocado pelos julgadores. Nem devem eles afastar-se, jamais, dos preceitos supremos do direito natural, particularmente daqueles preceitos que definem os direitos inerentes à personalidade e à dignidade do homem” (*O Direito e a vida dos direitos*, v. I, tomo III, Ed. Resenha Universitária, São Paulo, 1977, p. 501/502).